Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31806 du rôle
Inscrit le 12 décembre 2012

Audience publique du 31 décembre 2014

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, d'impôt sur la fortune et d'impôt sur les revenus de capitaux

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31806 du rôle et déposée le 12 décembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Mario Di Stefano, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à …, immatriculée au Registre du Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro …, et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 septembre 2012 prise sur réclamation dirigée contre :

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006, 2007 et 2008 ;
- les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 ;
- les bulletins de la retenue de l'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008 ;
- les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 et 2009 ;
- les bulletins de l'établissement séparé des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009 ;

  tous émis le 14 décembre 2011 par le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes ; et

- le décompte du 14 décembre 2011.

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 avril 2013 par Maître Mario Di Stefano au nom de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Mario Di Stefano, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

La société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « la Société », fit l'objet d'un contrôle fiscal de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes au cours de l'année 2009, portant sur les années d'imposition 2006, 2007 et 2008, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 25 octobre 2011, ci-après désigné par « le rapport ».

Le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés…émit le 14 décembre 2011 à l'égard de la Société pour chaque exercice fiscal concerné, à savoir les années 2006, 2007 et 2008, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « *les bulletins IRC* »), les bulletins de l'impôt commercial communal (ci-après « *les bulletins ICC* »), ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2007 et 2008, des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2008 et au 1.1.2009 et les bulletins de l'impôt sur la fortune pour les années 2008 et 2009.

Par courrier du 14 mars 2012, la Société introduisit une réclamation auprès du directeur de l'Administration des contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre ces bulletins émis le 14 décembre 2011, ainsi que contre un décompte émis le même jour.

Par décision n° … du 12 septembre 2012, le directeur déclara la réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le décompte du 14 décembre 2011, et non fondée pour le surplus. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 14 mars 2012 par Me Jens Konrad, pour réclamer au nom de la société anonyme ..., avec siège social à ..., contre :*

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 et 2009, tous émis le 14 décembre 2011 ;
- les bulletins de l'établissement séparé des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009, tous émis le 14 décembre 2011;

- le décompte du 14 décembre 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (A0) ;

Considérant que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 sont critiqués à l'aide de moyens qui visent les bulletins de la base d'assiette y afférente ;

qu'en application du paragraphe 5 de la 2e GewStW du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 7 GewStG.), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 se trouvent, affectés d'office pour le

cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi de les joindre pour y statuer ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir opéré des redressements par rapport aux résultats déclarés pour les années 2006, 2007 et 2008 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008

Considérant que les réclamations en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006, 2007 et 2008 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'exploitation directe ou indirecte, avec d'éventuels partenaires financiers, de restaurants, clubs, discothèques, lieux de divertissements, surfaces de commerces, ainsi que la détention et/ou l'exploitation de franchises commerciales et en particulier l'exploitation d'une discothèque-restaurant à Luxembourg sous l'enseigne « ... » ;

Considérant que la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions pour les années 2006, 2007 et 2008 ;

Considérant qu'il ressort entre autres du rapport du service de révision comportant 16 pages, ainsi que 7 annexes comportant 45 pages, d'une part, qu'elle a simulé le montant des dépenses d'exploitation et, d'autre part, qu'elle n'a pas déclaré toutes les recettes ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante relève 5 constatations faites par le réviseur, notamment en rapport avec le refus de l'octroi de pertes reportables, deux charges exceptionnelles non admises, l'ajout de recettes et des frais de représentation et de déplacement non admis ;

Quant à la forme et au fond de la comptabilité de la réclamante

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante fait valoir que « la régularité d'une comptabilité est indépendante de la lisibilité des documents et écriture ou de l'entrain du contribuable pour fournir des pièces manquantes » et que grâce aux efforts prouvés de la société ..., seul un nombre limité de pièces n'a pu être communiqué et que toutes les explications demandées ont été fournies » ;

que la réclamante a encore établi un état des dépenses (19 dépenses pour 2006, 13 dépenses pour 2007 et 8 dépenses pour 2008) pour lesquelles les pièces justificatives n'auraient pas été fournies ; qu'« en moyenne sur 36 mois, un plus d'une opération par mois qui n'aurait pas été correctement documentée » et qu'« il ne peut dès lors être conclu à un grand nombre de factures absentes » et à une comptabilité irrégulière » ;

Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 16 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels ; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise ; qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;

Considérant que le § 208 (1) de la loi générale des impôts (AO) crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conformes aux règles énoncées au § 162 AO ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que « Pour les trois exercices sous révision ont été fournis à chaque fois un classeur contenant les différents Journaux, le Grand Livre, le Livre des salaires ainsi qu'un historique des fournisseurs et des clients. Pour l'exercice 2006 ont été remis trois classeurs d'extraits bancaires et sept cartons de factures fournisseurs, pour l'exercice 2007 trois classeurs d'extraits bancaires et six cartons de factures fournisseurs, pour l'exercice un carton d'extraits bancaires et trois cartons de factures fournisseurs. Pour les exercices 2006 et 2007 les factures des fournisseurs sont d'abord classées alphabétiquement puis essentiellement chronologiquement. Pour l'exercice 2006 les factures des fournisseurs réglées par carte de crédit se trouvent ensemble avec les extraits VISA au classeur des extraits bancaires, les notes des fournisseurs réglées en numéraire se trouvent dans un carton à part, elles sont attachées à des listings intitulés : Factures réglées espèces fournisseurs de bureau et affranchissement / Détail de factures diverses / Factures réglées espèces Taxis-Essence-Divers / Factures réglées espèces Bar-Restaurant-Hôtel. Pour l'exercice 2008 les factures des fournisseurs, entremêlées d'extraits bancaires sont classées chronologiquement. Comme seule trace du passage auprès d'un comptable les factures portent un sceau rectangulaire avec à l'intérieur, pour l'exercice 2006 l'inscription «...» et pour les exercices 2007 et 2008 l'inscription « ... ». La fiduciaire ... s'occupait, suivant factures, des écritures comptables de l'exercice 2006. La fiduciaire ... s.à r.l. s'occupe des écritures comptables de l'exercice 2007 et suivants. Les factures ne portent aucune trace quant à la date de leur comptabilisation ni quant aux comptes débités et crédités, c'est par devinette qu'il faut localiser le compte sur lequel est comptabilisée une

facture. Les vérifications des écritures sur les comptes d'achats (achats de marchandises destinées à la revente, frais généraux) à l'aide des factures fournisseurs montraient que pour les trois exercices un nombre très élevé de factures manquaient. Par lettre du 3 mai 2011 (...) le contribuable en a été informé et invité à fournir pour le 30 mai 2011 les pièces manquantes ainsi que justification et bien-fondé d'un certain nombre d'opérations et de postes de frais. Sur demande un délai supplémentaire jusqu'au 4 juillet 2011 lui a été accordé. Malheureusement les pièces et explications finalement fournies ont été incomplètes et insatisfaisantes à un tel point qu'une deuxième lettre s'est avérée nécessaire (...).» ;

Considérant qu'en raison de l'objet de la réclamante, i.e. la vente de boissons avec consommation sur place, la tenue journalière soignée, voire consciencieuse et exacte, du compte de caisse est indispensable ; qu'en l'espèce le réviseur cite quelques exemples où les écritures comptables concernent des paiements en espèces de frais qui ont été engagés à l'étranger ; que d'autres écritures ne révèlent pas les noms des fournisseurs qui ont été réglés en espèces etc. ;

Considérant que même si la réclamante a produit deux attestations testimoniales établies en guise de motivation, afin de montrer, d'une part, des frais de voyage et de promotion de l'établissement et, d'autre part, le remboursement de frais engagés par le personnel, il n'en reste pas moins que des chiffres précis accompagnés de pièces justificatives font défaut ;

qu'en vertu de l'article 14 du Code de commerce, les pièces justificatives, les lettres reçues et les copies des lettres envoyées doivent être conservées par ordre de date, selon un classement méthodique ;

qu'en vertu des dispositions de l'article 11 du Code de commerce, les documents ou informations visés aux articles 11, 12, 14 et 15, quelle que soit la forme de leur conservation, doivent être conservés pendant dix ans à partir de la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent ;

Considérant que le réviseur a conclu qu'en l'occurrence « Une comptabilité difficilement lisible, un nombre important de factures d'achats faisant défaut, les factures à la base de ventes absentes, un compte CAISSE parsemé d'écritures difficiles voire impossibles à déchiffrer, des charges importantes non justifiées de façon satisfaisante ainsi que le peu d'entrain voire l'incapacité du contribuable pour fournir pièces manquantes, documents et justifications demandés font conclure à une comptabilité irrégulière tant quant à la forme que quant au fond » ;

Considérant que le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme ;

que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité non régulière ;

Considérant que, suite à ses constatations, c'est à bon droit que le réviseur a rejeté la comptabilité de la réclamante quant à la forme et quant au fond ;

Considérant qu'en vertu de l'article 114 L.I.R. et du § 9bis GewStG, la déductibilité des reports déficitaires est entre autres subordonnée à la condition que les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue;

Considérant que la réclamante invoque encore le non respect des dispositions du § 205 AO ;

qu'il résulte cependant du rapport du réviseur que le délai pour la production des pièces justificatives ou de réponses à des questions supplémentaires a été prolongé pendant au moins une fois ;

que le rapport du réviseur a été transmis à la réclamante afin de pouvoir prendre position ;

qu'il s'ensuit qu'en l'espèce les dispositions du § 205 AO ont été respectées ;

Quant aux charges exceptionnelles

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2008, le bureau d'imposition a refusé la déduction, d'une part, d'une créance douteuse « ... s.à r.l. » d'un montant de ... euros et, d'autre part, d'une provision avec une créance « ... » de ... euros ;

Considérant qu'en ce qui concerne la provision pour créance douteuse « ... s.à r.l. » refusée au titre de l'année d'imposition 2008, le réviseur a établi les constatations suivantes : « Les documents fournis en réponse à la lettre du 3 mai 2011 avaient été interprétés par le réviseur en ce sens que la vente d'une cuisine à la société ... SARL avait été valablement contestée et annulée en justice. Or tel n'est pas le cas. Lors de l'entrevue du 30 août 2011 Monsieur ... a expliqué que la créance a été provisionnée pour le seul motif que la vente est contestée en justice et que pour l'instant l'affaire est toujours pendante devant le tribunal. La vente est contestée par le propriétaire des locaux de la discothèque, celui-ci arguant que la cuisine vendue est gagée afin de garantir le paiement du loyer. Si le propriétaire obtient gain de cause, la vente est annulée, ... S.A. redevient propriétaire de la cuisine et perd le bénéfice sur la vente. Tout au plus pourrait-on provisionner la perte de ce bénéfice, encore faudrait-il qu'il soit établi qu'a la date de clôture du 31.12.2008 ... S.A. devait s'attendre à perdre le procès. Si ... S.A. gagne le procès la vente suit son cours normal. Fiscalement le réviseur ne voit pas de justification pour cette provision. Un bilan fiscal sera dressé, la provision sera annulée et réintégrée au résultat. Un supplément d'information a été promis pour le 2 septembre 2011. Ce supplément a finalement été transmis avec le courrier du 12 septembre 2011. Il s'agit d'abord d'une lettre du 6 septembre 2011 de l'étude Dl STEFANO à ... attestant d'abord que l'étude Dl STEFANO défend les intérêts de ... S.A. dans un litige avec ... SARL et .... Suivant la même lettre « par citation du 1er juillet 2010, la société ... SARL a cité la société ... S.A. pour se voir condamner à payer la somme de ... € » et que l'affaire est actuellement pendante devant la Justice de Paix Luxembourg. On ne comprend d'abord pas qui a été condamné ici ni pour quel motif. Dès lors qu'il s'agit de juger du bien-fondé d'une provision au 31.12.2008 la lettre fournie n'est d'aucune utilité. » ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante fait valoir que la provision serait justifiée en vertu du principe de prudence ;

Considérant néanmoins qu'il n'est pas clair si la réclamante a effectivement vendu la cuisine litigieuse ou non ;

qu'il n'est en plus pas clair si la réclamante a effectivement voulu vendre ou non la cuisine litigeuse ;

que la requérante n'a produit aucune pièce justificative en relation avec la provision « ... s.à r.l. » ;

que c'est donc à bon droit que le réviseur et le bureau d'imposition ont contesté le bien-fondé de la provision litigieuse de ... euros ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2008, le bureau d'imposition a encore annulé une provision « Chèque ... » d'un montant de ... euros ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que « Par lettre du 3 mai 2011 le contribuable avait été invité à fournir les pièces justificatives à l'appui tant de la naissance de la créance envers ...que du bien-fondé de son amortissement. En réponse la société a fourni un bordereau de déclaration de créance du 18 mars 2011, un commandement du 25 novembre 2010 et un procès-verbal de carence du 20 décembre 2010 d'un huissier de Metz. Ces documents n'établissent ni la naissance et donc l'existence au 31.12.2008 d'une créance de ... S.A. vis-à-vis de Monsieur ..., ni que cette créance a été irrécouvrable au 31.12.2008. Rien de neuf n'a été produit lors de l'entrevue du 30 août 2011, Monsieur ... a toutefois promis de fournir des suppléments d'information pour le 2 septembre 2011.... Dès lors que la société ne fournit pas les factures des recettes passées par le compte CAISSE, compte dont la tenue défectueuse a été établie plus haut, il est bien sûr impossible de vérifier si la créance...trouve son origine dans des consommations au night club ou il s'agit d'une créance étrangère à l'entreprise, introduite via un compte CAISSE défectueux et incontrôlable. » ;

Considérant que la réclamante a fourni par lettre du 12 septembre 2011 des détails sur la nature de la créance : « Le chèque de ... euros correspondrait à une dépense sur trois semaines d'un de nos meilleurs clients. Jusqu'à la date où il nous a fait ce chèque, il nous avait réglé ces consommations. Aussi, nous avons été très surpris de recevoir ce chèque impayé en retour. Ce chèque est bien dans notre chiffre d'affaires. Ce client n'aurait pas fait un chèque de ce montant pour une dette qu'il ne doit pas. » ;

Considérant que l'instruction au contentieux a cependant révélé que la réclamante est restée en défaut de produire la preuve que le montant litigieux est compris dans le chiffre d'affaires, i.e. l'existence d'une créance en relation avec les recettes de sorte que ses affirmations restent à l'état de pure allégation ;
que c'est donc à bon droit que la provision litigieuse a été annulée par le réviseur;

<u>Quant aux frais de voyage et de représentation</u>

Considérant que le bureau d'imposition n'a pas admis en déduction des frais de voyage et de représentation ;

Considérant que les montants des frais non admis se présentent comme suit :

	2006	2007	2008
Voyages et représentation (…)	....	...	....
Voyages et représentation invités (…)	....	....	....
Frais de déplacement (…)	...	....	....
	....	....	.....

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 L.I.R,, les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R., ne sont pas déductibles les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ;

que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité, rentrent également parmi ces dépenses ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que le « total des frais passés par les comptes ... et ... est trop important pour qu'on puisse dispenser le contribuable de fournir les documents nécessaires à un contrôle approfondi. A noter que pour la majeure partie des frais passés par le compte ..., frais rentrant de par leur libellé dans la même catégorie que les frais passés par les comptes .... et ..., des pièces justificatives convaincantes telles que contrats passés entre artistes ou agences d'artistes, ont pu être présentées. » ;

que suivant le rapport du réviseur, la réclamante a justifié ces frais entre autres par des voyages de promotion pour attirer des artistes au ... ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante a produit trois classeurs reprenant des copies de factures pour les années 2006, 2007 et 2007 ;

que la requérante a également joint des inventaires détaillés de dépenses en relation avec les types de frais qui concernent les prestations d'artistes, l'hébergement et le transport des artistes, des frais d'imprimerie et des frais de publicité de radio pour des montants respectifs de ... euros pour 2006, de ... euros pour 2007 et de ... euros pour 2008 ;

Considérant d'abord que les frais d'imprimerie et de publicité à la radio ne constituent ni des frais de voyage et de représentation ni des frais de déplacement ; que les pièces produites en relation avec ces frais ne sauraient servir de pièces justificatives probantes pour les dépenses litigieuses ;

qu'il ne résulte pas du rapport du réviseur que ce dernier a contesté les frais d'imprimerie et de publicité « radio » ;

que les pièces ne sont dès lors pas admises en tant que moyens concluants ;

Considérant en outre qu'il ressort clairement du rapport du réviseur que les dépenses en relation avec le compte ... « Frais rest/bar animation/artist » et qui concernent les contrats passés avec les artistes, ont été admises fiscalement ;

Considérant que les copies produites en guise de motivation ne comportent aucun indice relatif aux comptabilisations ;

qu'il est dès lors impossible d'affecter les factures aux comptes ... / ... ou ... ;

Considérant par exemple que pour l'année 2006, la réclamante a produit des factures d'un montant total de ... euros qui concernent les prestations d'artiste, l'hébergement et le transport d'artistes ;

que les frais de prestations des artistes s'élèvent selon l'inventaire produit à ... euros, montant qui n'a pas été contesté par le réviseur ;

que le montant restant de ... ne correspond à un aucun montant des frais rejetés de ... euros, de... suros ou de ... euros ;

Considérant que même si la réclamante a produit des factures en guise de motivation, il n'en reste pas moins que l'essai d'affecter ces factures aux comptes de frais ..., ..., ... et… consisterait en un jeu de devinette absurde ne permettant pas d'établir les bases d'imposition d'une manière correcte ;

Considérant finalement que la réclamante n'a fourni ni de pièces ni d'explications concluantes quant aux frais de déplacement non admis par le réviseur ;

que la production de contrats d'artistes ne saurait servir de preuves concluantes afin de documenter la réalité des frais de déplacement litigieux ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition n'a pas admis les frais litigieux ;

Quant aux marges bénéficiaires

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que le bureau d'imposition a majoré le revenu imposable des années 2007 et 2008 par un ajout de recettes manquantes de montants respectifs de ... euros et de ... euros ;

Considérant que la réclamante critique les calculs des marges bénéficiaires du réviseur ;

Considérant qu'elle expose que la chute des marges bénéficiaires s'expliquerait, d'une part, par l'offre de consommations de boissons gratuites au public féminin depuis 2007, ceci en raison de la concurrence croissante d'autres établissements à Luxembourg-Ville et au quartier de Clausen et, d'autre part, par l'impact négatif sur la réputation de son établissement de l'arrestation d'un de ses administrateurs ;

que la réclamante donne encore des exemples de baisses de prix appliquées sur les boissons les plus populaires du… et fournit même une comparaison du chiffre d'affaires d'un établissement dénommé « ... s.à r.l. » qui aurait également connu une chute de son résultat de 2006 en 2007 ;

Considérant qu'il a déjà été relevé que l'objet de la réclamante consiste principalement en la vente de boissons consommées sur place ;

que le règlement des boissons dans les bars ou cafés se fait habituellement soit par paiement en espèces soit par paiement par carte bancaire ;

Considérant qu'en l'occurrence, seule la tenue journalière soignée du livre ou compte de caisse permet dès lors de vérifier la régularité de la comptabilité et notamment la comptabilisation continue, exacte et claire des ventes en numéraire ;

Considérant que les « dispositions légales prévues au § 162 AO et à l'article 8 du code de commerce exigent l'inscription courante, jour par jour, des recettes et dépenses courantes ainsi que la conservation des pièces justificatives relatives aux opérations commerciales, y compris celles concernant les opérations de caisse dont font partie les recettes en numéraire. La non-conservation des pièces justificatives sur les recettes en numéraire rend pratiquement impossible l'appréciation de la sincérité des écritures concernant ces opérations » (arrêt du Conseil d'État du 10 juillet 1968 n° 5855 et 5992 du rôle) ;

Considérant que le contrôle par le réviseur a révélé que seulement une faible proportion des ventes a été documentée par des pièces justificatives ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant qu'en raison de l'absence d'un compte « CAISSE » tenu en due forme, le bureau d'imposition était donc tenu conformément au § 217 AO et plus particulièrement sur pied du 2e alinéa de ce même paragraphe, à effectuer une taxation des recettes qu'il estimait dissimulées ;
que le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a procédé à l'évaluation des recettes contestées ;

En ce qui concerne les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008

Considérant qu'il ressort du rapport du réviseur que la chute de la marge bénéficiaire de 2006 à 2008 « est présumée trouver son origine dans des recettes non déclarées et prélevées, soit directement soit indirectement au profit des actionnaires » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour les années 2007 et 2008 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008 sont également à confirmer ;

En ce qui concerne le décompte du 14 décembre 2011

Considérant que la loi n'admet de réclamation que contre les bulletins visés aux §§ 228 et 235 AO ;

Considérant que le décompte, tout comme l'extrait de compte, n'a qu'une valeur de simple renseignement et n'engendre aucun droit nouveau au profit du Trésor ni aucune obligation nouvelle à charge du contribuable ;

qu'il en résulte que la voie de la réclamation contentieuse n'est pas admise contre le décompte des montants imputés sur la cote d'impôt (jugement tribunal administratif du 26 avril 1999, n° 10668 du rôle) ;

Considérant que les contestations sur le décompte ne relèvent pas non plus du recours hiérarchique qu'ouvre le § 237 AO, à titre résiduel, contre les « autres décisions » des bureaux d'impositions, car là où il n'y a pas de décision, il n'y a pas recours ;

<u>En ce qui concerne les bulletins de l'établissement séparé des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009</u>

Considérant que ces réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante critique les bulletins de la valeur unitaire des fortunes d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009 sans fournir des précisions supplémentaires quant à l'objet de ses contestations ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bilan fiscal établi au 31 décembre 2008 par le réviseur, a servi de base à l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 ;

Considérant que les établissements séparés sont conformes à la loi et aux faits de la cause ;

<u>En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 et 2009</u>

Considérant que ces réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé (§ 232 alinéa 2 AO), en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 et au 1er janvier 2009 ;

Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ; […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2012, la Société a fait introduire, d'après le dispositif de la requête auquel le tribunal est seul tenu, principalement un recours en réformation, et subsidiairement un recours en annulation contre la décision directoriale précitée du 12 septembre 2012.

Quant à la compétence d'attribution du tribunal administratif pour statuer sur le présent recours, il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins d'imposition.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale du 12 septembre 2012. Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

La demanderesse soulève des contestations tenant au contrôle effectué par le directeur par rapport aux bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial des années 2006, 2007 et 2008, tenant à la tenue de sa comptabilité, à des charges exceptionnelles dont elle fait état, à des frais de voyage et de représentation, et à la comparaison des marges bénéficiaires.

1) Quant au contrôle effectué par le directeur.

La Société reproche de prime abord au directeur de s'être contenté de renvoyer au rapport de révision pour soutenir sa décision et de ne pas avoir procédé à un réexamen intégral de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, tel que prescrit par les paragraphes 243 et 244 AO, notamment en ce qui concerne un point essentiel de la réclamation, à savoir l'analyse des marges bénéficiaires.

La partie étatique rétorque que le directeur aurait procédé au réexamen intégral de l'imposition litigieuse tel que les paragraphes 243 et 244 AO l'imposent et que la motivation détaillée de la décision directoriale s'étendant sur 14 pages, ainsi que l'envergure du dossier contentieux, de même que le rapport faisant 27 pages, prouveraient à suffisance de droit la réalité de cet examen.

Le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

S'il est certes vrai, tel que relevé par la demanderesse dans son mémoire en réplique, que le volume de la décision directoriale et du rapport ne sont pas de nature à prouver à eux seuls que le réexamen intégral prévu par la loi a été effectué par le directeur, il n'en reste pas moins qu'en ce qui concerne l'argumentation de la demanderesse selon laquelle le directeur ne se serait pas prononcé sur un point essentiel de la réclamation, à savoir l'analyse des marges bénéficiaires, force est au tribunal de constater que le directeur a largement examiné ce point aux pages 10 à 13 de sa décision du 12 septembre 2012. Il s'ensuit que le reproche afférent ne se trouve pas vérifié dans les faits.

En l'espèce, le service de révision a tenu compte de tous les éléments de fait à sa disposition pour la rédaction du rapport et la demanderesse n'a pas rapporté d'éléments

nouveaux dans le cadre de sa réclamation, de sorte que le directeur a pu, à bon droit, se référer et faire siennes les conclusions du service de révision dans le cadre de son propre examen, qui a par ailleurs porté sur tous les volets de l'imposition de la demanderesse.

Il s'ensuit que le moyen fondé sur une violation des paragraphes 243 et 244 AO est à rejeter comme étant non fondé.

2) **Quant à la comptabilité de la Société et quant au report de pertes**

La demanderesse critique l'appréciation du directeur, fondée sur le rapport du service de révision, selon laquelle sa comptabilité n'aurait pas été régulière en la forme et quant au fond, constat sur base duquel le report de pertes des exercices 2006, 2007 et 2008 a été refusé. Elle relève à ce propos que le directeur n'apporterait aucun argument à l'appui de cette conclusion qui serait erronée.

En ce qui concerne la charge de la preuve, la demanderesse se réfère à des jurisprudences du tribunal administratif selon lesquelles l'émission de bulletins d'imposition ne bénéficierait pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne reposerait pas sur le seul contribuable, mais serait partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier serait dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées, le cas échéant, par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition, et qu'il incomberait par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par la demanderesse.

Elle soulève ensuite qu'à partir du moment où les éléments de preuve produits par le contribuable reflèteraient l'apparence d'une réalité économique des opérations litigieuses et de ce fait la régularité y attachée de la comptabilité, il incomberait à l'administration de faire état d'indices suffisamment concrets afin d'ébranler l'apparence de la régularité de ladite comptabilité, ainsi que la réalité économique des opérations.

Elle se réfère ensuite au principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition obligeant les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases correspondant le plus exactement possible à la réalité.

Puis, elle analyse les conclusions contenues aussi bien dans le rapport que dans la décision directoriale retenant que la comptabilité serait irrégulière et en conclut que le contribuable ne serait pas obligé d'indiquer dans sa comptabilité la date de la comptabilisation des factures, ni les comptes sur lesquels ces factures ont été débités ou crédités. Elle conteste qu'un nombre élevé de factures serait manquantes, en indiquant que seulement trente-six factures seraient manquantes sur une période de trois ans.

En ce qui concerne les écritures sur le compte « Caisse », la demanderesse indique que le comptabilisation de dépenses engagées à l'extérieur de l'entreprise sur ce compte ne serait pas répréhensible et ne pourrait conduire à la conclusion que la comptabilité est irrégulière alors qu'elle fournirait à l'appui de ses déclarations des témoignages de la part de deux salariés qui attesteraient de la réalité des remboursements de frais occasionnés dans l'exercice de leur fonction et avancés personnellement.

Ensuite, la demanderesse indique que la régularité d'une comptabilité serait indépendante de la lisibilité des documents et écritures ou de l'entrain du contribuable pour fournir les pièces manquantes.

Enfin, elle considère que si des questions avaient subsisté, l'administration aurait dû, conformément au paragraphe 205 AO, requérir des informations complémentaires auprès du contribuable avant de procéder à l'imposition.

A défaut d'irrégularité de sa comptabilité et en l'absence d'éléments probants rapportés par le service de révision dans son rapport, par le directeur dans sa décision, ou à travers les bulletins, sa comptabilité devrait bénéficier de la présomption de véracité au sens de l'article 208 (1) AO. Le refus de report des pertes des années 2006, 2007 et 2008 ne serait dès lors pas justifié, de sorte que les bulletins IRC et ICC pour chaque année concernée devraient être rectifiés en conséquence.

La partie étatique pour sa part, en se référant à des jurisprudences du tribunal administratif, conclut à l'irrégularité de la comptabilité de la Société en considérant que cette irrégularité résulterait clairement des éléments du dossier et du rapport, de sorte que la comptabilité de la demanderesse ne pourrait bénéficier de la présomption de régularité en vertu du paragraphe 208 AO et que le service de révision aurait à bon droit procédé par voie de taxation d'office.

La partie étatique cite ensuite l'article 13 de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes, ci-après désignée par « la loi du 17 avril 1964 », selon lequel les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires de l'administration des contributions directes feraient foi jusqu'à preuve du contraire pour conclure que la comptabilité de la Société serait donc irrégulière, tel que retenu dans le rapport, et jusqu'à preuve du contraire, la simple affirmation de la demanderesse qu'elle aurait tenu une comptabilité régulière ne viendrait pas renverser cette présomption.

La demanderesse dans son mémoire en réplique considère que l'article 13 précité ne serait applicable qu'en ce qui concerne les éléments de fait constatés par un agent de l'administration des contributions directes, mais ne pourrait trouver application quant à une analyse juridique, telle que celle tenant à la régularité d'une comptabilité.

A titre liminaire, le tribunal constate qu'en l'espèce la vérification initiée par le service de révision tire sa justification du paragraphe 162 (9) aux termes duquel: « *Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen* », et du paragraphe 193 AO qui dispose « *Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der*

Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben. »

En l'espèce, le service de révision a retenu que la comptabilité de la demanderesse n'est pas régulière.

Le paragraphe 208, alinéa 1 AO dispose en sa première phrase que « *Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmässiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falls kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunden zu legen* ». Il s'ensuit que la comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie d'une présomption de régularité quant au fond. En revanche, à défaut de respecter les conditions de régularité formelle, la comptabilité perd sa force probante, l'article 18 du Code de commerce énonçant notamment à cet égard que « *Les livres que les entreprises faisant le commerce sont obligées de tenir, et pour lesquels elles n'ont pas observé les formalités ci-dessus prescrites ne peuvent être représentées ni faire foi en justice, au profit de celles qui les ont tenus* ». Ceci s'explique par le fait que lorsque la régularité d'une comptabilité ne peut matériellement plus être vérifiée, la présomption de régularité éditée par le paragraphe 208 AO ne saurait produire aucun effet, étant donné que le support matériel indispensable à la prémisse d'une conformité de la comptabilité aux conditions prévues par le paragraphe 162 AO fait défaut.

Les paragraphes 162 à 165 AO imposent la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond. Ainsi, la comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle. Elle est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise. A cette fin, elle doit respecter les principes généraux comptables tels que le principe de continuité, de constance, de spécificité des exercices, de non compensation, de comptabilisation des charges et produits et de prudence.

Le paragraphe 160 AO, quant à lui, impose le respect des règles comptables contenues dans les lois non fiscales.

Le tribunal relève ainsi notamment que le paragraphe 162 (7) AO impose la tenue d'un registre reprenant quotidiennement les écritures de caisse (« *Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden* »), obligation qui se retrouve d'ailleurs de manière plus générale à l'article 10 du Code de commerce, selon lequel « *Toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double. Toutes les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux spécialisés. Dans ce dernier cas, toutes les données inscrites dans les journaux spécialisés sont introduites, avec indication des différents comptes mis en mouvement, par voie de centralisation dans un livre centralisateur unique* ».

Le paragraphe 162 (8) AO quant à lui rappelle l'obligation de conservation décennale des pièces comptables édictée par l'article 16 du Code de commerce, cette dernière disposition imposant plus particulièrement aux commerçants une obligation générale de conservation des documents sociaux pendant une période de dix ans à partir de la clôture de l'exercice auquel les documents se rapportent, les documents visés étant ceux énumérés aux articles 11, 12, 14 et 15 du Code de commerce. C'est ainsi que l'obligation de conservation

décennale a d'abord trait à la comptabilité du commerçant qui doit retranscrire, comme souligné ci-dessus, les opérations de manière fidèle et complète, par ordre de date soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux auxiliaires spécialisés - tel un livre de caisse - , mais couvre également, conformément à l'article 14 du Code de commerce, toutes les pièces justificatives, le libellé général de cette disposition impliquant que l'obligation de conservation décennale concerne toutes les pièces justificatives quelconques ayant trait à l'exploitation de l'entreprise, tels que par exemple les commandes et les factures ou encore les documents qui intéressent la gestion du personnel.

En effet, la comptabilité n'étant pas seulement un ensemble formellement parfait, mais devant également être effectivement le reflet de toutes les caractéristiques patrimoniales de l'entreprise[1], les écritures doivent être appuyées par des pièces justificatives qui doivent être conservées, les dirigeants de l'entreprise et les vérificateurs de la comptabilité - dont le cas échéant le fisc - devant en effet pouvoir examiner la validité d'un enregistrement élémentaire en le comparant à la pièce justificative de base, contrôler la validité d'un enregistrement porté dans un compte à l'aide de la pièce récapitulative et vérifier la validité des pièces justificatives de base qui ont été utilisées pour la pièce récapitulative, s'assurer de la concordance entre les opérations saisies par les journaux et par les comptes (égalités des mouvements des journaux avec ceux du grand livre). Aussi, tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références des pièces justificatives qui l'appuient[2], l'obligation du commerçant de conserver les documents sociaux ayant essentiellement pour objet la constitution de pièces justificatives permettant de retracer et de prouver les opérations du commerçant tant dans l'intérêt du commerçant lui-même que dans l'intérêt des tiers, dont notamment d'administration des contributions directes.

Le tribunal constate que le service de révision, dans son rapport, a retenu en conclusion : « *Une comptabilité difficilement lisible, un nombre important de factures d'achats faisant défaut, les factures à la base des ventes absentes, un compte CAISSE parsemé d'écriture difficiles voire impossibles à déchiffrer, des charges importantes non justifiées de façon satisfaisante ainsi que le peu d'entrain voire l'incapacité du contribuable pour fournir pièces manquantes, documents et justifications demandés font conclure à une comptabilité irrégulière tant quant à la forme que quant au fond* ». Il a encore retenu qu'en ce qui concerne plus particulièrement les factures, la méthode de classement n'est pas identique d'une année sur l'autre et que « *les factures ne portent aucune trace quant à la date de leur comptabilisation ni quant aux comptes débités et crédités* » et que « *c'est par devinette qu'il faut localiser le compte sur lequel est comptabilisée une facture.* ».

De même, en ce qui concerne la comptabilisation des recettes, le service de révision a retenu que « *l'objet de l'entreprise est la vente de détail de boissons avec consommation sur place. La fourniture étant normalement réglée sur place, soit en numéraire, soit par carte de crédit, la production de toutes les factures de vente ainsi que la tenue journalière sans faille du compte CAISSE sont absolument indispensables pour vérifier les recettes et par voie de conséquence pour juger de la régularité de la comptabilité. Dès la première rencontre entre le réviseur et Monsieur …, ce dernier avait déjà fait savoir ne pas pouvoir accéder à la*

---

[1] Causin E., Droit comptable des entreprises, Bruxelles, Larcier, 2002, p.284.

[2] Fayel A. et Pernot, D., Comptabilité de l'entreprise, éd. Dunod, Paris 2002, p.27.

demande du réviseur de fournir les factures à la base des recettes. La demande a été réitérée dans la lettre du 3 mai 2011. Le contribuable s'est borné à ne fournir qu'un nombre très limité de factures réglées par virements bancaires et ne représentant qu'une faible proportion des ventes. »

Concernant plus particulièrement les écritures inscrites sur le compte « Caisse », le service de révision a constaté que bon nombre de dépenses, notamment des frais de voyage et de représentation engagés loin du lieu d'exploitation, ont été réglées par le compte « Caisse », au lieu qu'il soit procédé par voie de remboursement des salariés de la Société, que la personne ayant engagé ces frais n'est pas identifiable, de sorte qu'il n'est pas possible de vérifier qui a engagé ces dépenses et leur lien économique avec la Société. Le réviseur énumère ensuite quelques mouvements de compte dont les motifs, respectivement les bénéficiaires, sont inconnus.

Le directeur dans sa décision C … a repris les constatations faites par le service de révision et a conclu à l'irrégularité de la comptabilité.

Conformément à l'article 13 de la loi du 17 avril 1964 « *les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires* [de l'administration des Contributions directes] *font foi jusqu'à preuve du contraire* » ; contrairement à ce qui est affirmé par la demanderesse cette disposition peut utilement être invoqué par la partie étatique afin de documenter des éléments factuels tels que le constat que la demanderesse ne produit pas de factures permettant d'établir ses recettes quotidiennes, le constat que les mouvements au compte Caisse ne permettent en partie pas d'identifier qui a engagé les dépenses de la Société, ni de déterminer leur relation économique avec l'activité de la Société, et enfin le constat que la Société avoue que trente-six factures sont manquantes.

Le tribunal en est amené à constater de manière non énervée que le contrôle du service de révision a révélé que seulement une faible proportion des ventes a été documentée par des pièces justificatives et que le compte « Caisse » n'a pas été tenu en due forme. S'y ajoute que trente-six autres factures sont manquantes et que certains mouvements de compte ne sont pas rétraçables. La Société n'a donc notamment pas conservé la plupart des documents justificatifs relatifs aux recettes en numéraire, lesquelles constituent pourtant l'essentiel de ses recettes. En ce qui concerne les frais engagés à l'étranger une utilisation du compte « Caisse » n'est pas appropriée dans ce contexte, car il sert uniquement à enregistrer les espèces[3], de sorte que c'est à bon droit que le directeur, rejoignant l'appréciation faite par le bureau d'imposition sur base du rapport a conclu au vu de ces irrégularités à une comptabilité irrégulière en la forme.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation de la demanderesse selon laquelle « *la régularité d'une comptabilité est indépendante de la lisibilité des documents et écritures* », et qu'elle « *ne serait pas obligé*[e] *d'indiquer dans sa comptabilité la date de la comptabilisation des factures, ni les comptes sur lesquels ces factures seraient débités ou crédités* ». En effet, au regard des dispositions légales précitées, les écritures comptables doivent être appuyées par des pièces justificatives qui doivent être conservées afin d'en permettre le contrôle par l'administration fiscale. Ces écritures doivent être claires et

---

[3] « *Pratique comptable : enregistrements des flux financiers. Quelques rappels* », La Revue Fiduciaire RF comptable, n° 350, août 2008.

facilement lisibles. S'il est effectivement vrai que le fait d'inscrire expressément sur chaque facture sa date de comptabilisation et le compte sur lequel cette facture a été débité ou crédité n'est pas *stricto sensu* une obligation légale, il aurait néanmoins appartenu à la demanderesse, selon le principe de clarté d'après lequel les comptes annuels doivent être établis avec clarté et permettre une lecture intelligible et selon le principe de l'image fidèle, de déterminer une manière appropriée de présenter ses écritures comptables.

La conclusion d'une comptabilité irrégulière n'est non plus pas énervée par la référence faite par la demanderesse à l'article 205 AO, qui en ses paragraphes (1) et (2), auxquels la demanderesse semble se référer, dispose que « *(1) Das Finanzamt hat die Steuerklärungen* […] *zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden. (2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten* »

En effet, force est de prime abord à relever qu'une éventuelle violation de l'article 205 AO ne confère pas à la comptabilité un caractère de régularité, ni n'entraîne un renversement de la charge de la preuve.

Au-delà de ce constat et à titre superfétatoire, le tribunal est amené à conclure qu'une violation de l'article 205 AO ne peut pas être reprochée à l'administration des contributions directes alors que la demanderesse a été invitée à trois reprises à fournir les pièces manquantes ou du moins donner des explications concernant les points manquant de clarté, une première fois par lettre du 3 mai 2011 concernant les pièces manquantes, la justification et le bien-fondé de certain nombre d'opérations et de postes de frais. La demanderesse qui aurait dû fournir ces documents et explications jusqu'au 30 mai 2011, a obtenu un délai supplémentaire pour ce faire jusqu'au 4 juillet 2011. Or, les explications fournies ayant été incomplètes, une deuxième lettre du 29 juillet 2011 a invité la demanderesse à fournir les pièces, documents et explications manquants jusqu'au 18 août 2011 et finalement un rendez-vous a été fixé en date du 30 août 2011 afin d'entendre la demanderesse dans ses explications supplémentaires. La lettre du 29 juillet 2011 qui a été communiquée à la demanderesse constituait le projet d'imposition puisqu'elle contenait toutes les explications, postes par postes, d'après lesquelles l'administration des contributions directes envisageait la réintégration de dépenses déductibles, la réintégration de recettes et le rajout de distribution cachée de bénéfice aux résultats 2006, 2007 et 2008 du bilan commercial en raison du défaut par la demanderesse de verser des pièces justificatives, de sorte que celle-ci a pu prendre position par rapport aux points encore litigieux, ce qu'elle a notamment fait au cours de l'entrevue du 30 août 2011. Il est précisé que les courriers envoyés par l'administration fiscale contenaient à chaque fois une liste exhaustive des pièces par rapport auxquelles l'administration nécessitait des informations supplémentaires, ainsi que les raisons à la base de ces demandes d'explication.

Le moyen de la demanderesse tendant à voir reconnaître la régularité de sa comptabilité doit partant être écarté comme non fondé.

En ce qui concerne le refus de report de pertes, que le directeur a déduit du constat d'une comptabilité irrégulière, le tribunal relève qu'aux termes de l'article 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR » :

« *(1)Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans l'exercice de la profession libérale.*

(2)La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes : […]

2. les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue. […] »

Aux termes du paragraphe 9*bis* de la loi modifiée sur l'impôt commercial communal du 1er décembre 1936 (*Gewerbesteuergesetz/GewStG*) « *(1) Le bénéfice d'exploitation est réduit à concurrence des pertes qui ont été constatées lors du calcul du résultat d'exploitation de 1991 et des exercices suivants par application des dispositions des paragraphes 7 à 9 de la loi. N'entrent en ligne de compte que les pertes qui n'ont pas été déduites du bénéfice d'exploitation. L'exploitant doit avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue.* […] »

L'absence de comptabilité régulière entraîne donc le refus du report des pertes, de sorte que c'est à bon droit que la partie étatique a considéré que l'article 114 LIR et le paragraphe 9 *bis* GewStG font dépendre la déduction d'une perte survenue pendant un exercice d'exploitation de la tenue régulière de la comptabilité pendant ce même exercice.

Au vu des conclusions retenues ci-avant concernant la comptabilité de la demanderesse, c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation pour autant qu'elle vise le refus du bureau d'imposition de retenir un report des pertes survenues pendant les exercices 2006, 2007 et 2008.

3) <u>Quant aux charges exceptionnelles</u>.

La demanderesse conteste encore le refus de la prise en compte de charges exceptionnelles dont elle a fait état, en l'occurrence une provision pour créance douteuse à l'égard de la société ... S.à r.l. et une provision pour créance douteuse à l'égard d'un dénommé ...au titre de l'année 2008.

A cet égard, la demanderesse invoque les articles 51 (1), 55 et 61 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales, ci-après désigné par « LRC », selon lesquels les provisions « *doivent satisfaire aux principes de prudence, de sincérité et de bonne foi. Elles doivent être constituées dès qu'elles sont nécessaires, mais ne peuvent être exagérées* ».

En ce qui concerne la créance à l'égard de la société ... S.à r.l., la demanderesse explique qu'elle aurait en date du 28 octobre 2008 vendu à cette société des équipements de

cuisine pour un montant TVA comprise de … euros, ce qui serait matérialisé par une facture N° … du 28 octobre 2008 selon laquelle un acompte de … euros aurait été à verser dès la réception et que le solde de … euros serait à régler fin janvier 2009. L'acompte de … euros aurait été payé par virement le 31 octobre 2008. Suivant une attestation testimoniale de Monsieur …, responsable administratif et technique de la Société, du 26 octobre 2010, le gérant de la société ... S.à r.l. se serait rendu auprès de la Société pour prendre livraison d'une partie du matériel de cuisine début novembre 2008. Il précise que ce dernier n'aurait par la suite ni payé le solde dû, ni donné de nouvelles concernant cette affaire.

Le 13 janvier 2009, le mandataire de la société … SCI, propriétaire des lieux, aurait informé le gérant de la société ... S.à r.l. que la cuisine lui vendue ferait partie des lieux loués en tant qu'installation rattachée à l'immeuble et garantirait son gage en cas de dettes du chef de la demanderesse.

La demanderesse ajoute que par un courriel du 18 août 2009, elle aurait invité le gérant de la société ... S.à r.l. à venir réceptionner le reste du matériel de cuisine et à régler le solde dû. Par courriel du 27 septembre 2009, elle aurait répété son invitation.

Elle aurait ensuite pratiqué une saisie-arrêt à l'encontre de la société ... S.à r.l. en date du 2 octobre 2010 à concurrence de la somme de … EUR.

En date du 10 juin 2010, la société ... S.à r.l. l'aurait cité en justice au fin, d'une part, de voir constater la résolution, sinon la résiliation du contrat de vente sur base du motif de l'impossibilité de réaliser la vente, et, d'autre part, sa condamnation au remboursement de l'acompte de … EUR.

La demanderesse considérant que sur le fond, l'affaire serait pendante devant les juridictions compétentes, il s'agirait donc bien d'un litige réel, accompagné du risque de perdre le bénéfice de la vente, de sorte qu'il s'agirait d'une créance douteuse.

Par ailleurs, elle considère, qu'elle n'aurait aucune activité de restauration, de sorte que ce matériel ne représenterait aucune valeur réalisable dans son chef et que si l'administration estimait que le matériel pourrait représenter une valeur, il lui reviendrait de déterminer précisément les bases de valorisation au vu de la vétusté croissante du matériel, tout en faisant valoir le prix de vente initiale ne pourrait plus servir de base.

Elle conclut qu'elle aurait à juste titre comptabilisé, dès le refus d'exécution de son obligation de paiement par la société ... S.à r.l., une provision pour créance douteuse d'un montant correspondant au solde du prix de vente au titre des principes contenus aux articles 51 (1), 55 et 61 de la LRC, puisque lors de l'établissement du bilan pour l'année 2008, elle aurait eu connaissance de risques sérieux en relation avec sa créance et que la provision devait être maintenue en son entièreté pendant toute la durée de la procédure.

La partie étatique renvoie dans son mémoire en réponse aux conclusions retenues par le directeur dans sa décision directoriale, tout en donnant à considérer que la demanderesse n'aurait pas apportée lors de la présente instance des arguments ou pièces suffisantes de nature à inverser les conclusions retenues par le bureau d'imposition.

Aux termes de l'article 6 (1) LIR, « *L'impôt frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année d'imposition.* »

L'article 23 LIR prévoit entre autres que « […] *L'évaluation des biens de l'actif net investi doit répondre* […] *en ce qui concerne les exploitants obligés à la tenue d'une comptabilité régulière, aux principes d'une comptabilité pareille* »

Au regard de la détermination du bénéfice commerciale et des règles de comptabilisation, il convient de retenir qu'en vertu de l'article 23 LIR, ensemble les principes d'image fidèle et de prudence, les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan sont à comptabiliser, tandis que les bénéfices non réalisés ne doivent pas être mis en compte.[4]

S'agissant des conditions de l'inscription d'une provision pour créance douteuse, l'article 22, paragraphe 2 LIR dispose que « *La situation à la date de la clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan.* »

Une provision pour créance douteuse constitue par essence une diminution de la valeur attribuée à une créance par rapport à sa valeur nominale pour tenir compte d'un risque concret de non recouvrement et qui anticipe ainsi partiellement ou intégralement sur un exercice d'exploitation antérieur la perte définitive de cet élément de l'actif en cas de constat d'une impossibilité définitive de recouvrement au cours d'un exercice d'exploitation postérieur. [5]

Pour qu'une provision puisse être valablement inscrite dans les comptes annuels se rapportant à une année fiscale déterminée, il est nécessaire que ladite provision tire sa cause de l'année fiscale en question. Les provisions pour dettes et charges ont en effet pour objectif de faire face à des dettes incertaines et à des charges d'exploitation que des événements en cours rendent probables et de rattacher ces dettes et charges à l'exercice auquel elles sont imputables du point de vue économique. [6]

Quant au moment à partir duquel une créance peut être inscrite comme douteuse, selon le principe de prudence, une provision devra être constituée pour tous les risques nés au cours de l'exercice, même si ces risques ne sont connus qu'après la clôture de l'exercice comptable, mais avant l'établissement du bilan. Il faut donc que les événements donnant lieu à la provision au titre d'un exercice donné aient un lien direct avec une situation qui existait à la clôture de l'exercice. Une provision au titre d'un risque né seulement après la clôture de cet exercice n'est pas possible. Les provisions ont pour objet de couvrir des pertes ou des dettes qui sont probables et non seulement éventuelles et dont la nature est connue. Les dettes ou les pertes qui font l'objet d'une provision doivent partant être parfaitement identifiées, même si on ne peut pas encore déterminer exactement la date de la réalisation ou le montant exact. La perte n'est donc pas encore effective à la clôture de l'exercice, toutefois sa réalisation au cours des exercices futurs est rendue probable en raison d'événements en cours.

---

[4] Cour adm. 17 février 2011, n° 27520C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 101

[5] Trib. adm. 18 octobre 2006, n° 20872, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°112 et autres références y citées

[6] Trib. adm. 25 mars 2013, n°24342, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 111

Le tribunal constate que la demanderesse a fourni suffisamment d'éléments et de pièces justificatives pour retenir qu'une vente d'équipements de cuisine a bien été conclue entre elle et la société ... S.à r.l. en date du 28 octobre 2008 pour un montant TVA comprise de …. euros, et que cette vente a été exécutée du moins partiellement. En effet, il se dégage des pièces à la disposition du tribunal qu'un acompte de 15.000 euros a été payé et que le solde de … euros, qui aurait dû être réglé fin janvier 2009, reste dû. Selon les déclarations du gérant de la Société, une partie du matériel a été réceptionné début novembre 2008. La Société ... S.à r.l. a été contactée par le propriétaire des murs en date du 13 janvier 2009 l'informant que la cuisine ferait partie du local loué et gagerait le non-paiement des loyers. Le gérant de la société ... S.à r.l. a été invité par courriel à réceptionner le reste du matériel de cuisine et à régler le solde dû en dates des 18 août 2009 et 27 septembre 2009. Une saisie-arrêt a été pratiquée à l'encontre de la société ... S.à r.l. en date du 2 octobre 2010. En date du 10 juin 2010, la société ... S.à r.l. a cité la Société en justice aux fins, d'une part, de voir constater la résolution, sinon la résiliation du contrat de vente sur base du motif de l'impossibilité de réaliser la vente, et, d'autre part, de la condamnation de la Société au remboursement de l'acompte de 15.000 euros.

En l'espèce, même si la vente a été conclue en août 2008 et qu'elle a reçu un début d'exécution par le paiement de l'acompte et par la livraison et la réception d'une partie du matériel de cuisine en 2008, il n'en reste pas moins que le solde de … euros n'était dû que fin janvier 2009. Or, la perte ou la dette doit trouver son origine dans l'exercice au titre duquel la provision est inscrite ou dans un exercice antérieur, à savoir en l'espèce l'année 2008, et ainsi le risque de non-recouvrement ne pouvait pas encore exister avant la date d'exigibilité du paiement prévu seulement pour janvier 2009. La demanderesse ne pouvait de ce fait constituer une provision au titre d'un risque né après la clôture de l'exercice de l'année 2008, alors qu'aucun élément existait en 2008 qui aurait permis de démontrer le caractère irrécupérable de la créance avant même sa date d'exigibilité.

En ce qui concerne l'argumentation de la Société selon laquelle le prix de vente initial ne pourrait plus servir de base et qu'il reviendrait à l'administration de déterminer les bases de valorisation au vu de la vétusté croissante du matériel, force est au tribunal de constater que la vente a été parfaite au jour de la signature du contrat de vente en août 2008 et que le prix de vente reflète la valeur de la cuisine à cette date tel qu'estimé par les parties, de sorte que c'est à bon droit que l'administration a réintégré l'entièreté du prix de vente dans le bénéfice de la Société.

Le directeur a encore rejeté la réclamation en ce qu'elle vise l'inscription d'une provision pour créance douteuse du fait d'un chèque non provisionné d'un débiteur dénommé ...

A cet égard, la demanderesse déclare que ce chèque d'un montant de … euros lui aurait été remis en juin 2007 et trouverait son origine dans des consommations que Monsieur … aurait commandées pendant une période de trois semaines au sein de l'établissement. La demanderesse précise que le Chèque aurait été crédité en 2007 et débité sur un compte « CLIENTS DOUTEUX », de sorte à bien avoir été comptabilisé dans le chiffre d'affaires.

Elle déclare que le chèque n'aurait pas été provisionné, le compte bancaire sur lequel il aurait été tiré aurait été soldé et clôturé avant son encaissement. Elle aurait déployé de nombreux moyens afin de recouvrir la créance mais sans succès, de sorte qu'elle serait dès 2008 arrivée à la conclusion que le recouvrement de cette créance serait définitivement

impossible. Elle précise qu'aucune disposition légale ne rendrait obligatoire la preuve de la déconfiture d'un débiteur pour pouvoir considérer une créance comme irrécouvrable et que selon l'article 61 LRC une provision pour créance douteuse serait nécessaire sur base d'une appréciation commerciale raisonnable pour éviter que, dans un proche avenir, l'évaluation de ces éléments ne doive être modifiée en raison de fluctuations de valeur. Une telle appréciation aurait été faite dès l'année 2008.

Le tribunal constate que la Banque Fortis a en date du 8 octobre 2007 émis un avis de non-paiement contenant la mention « *CHEQUE NO ... DE EUR .... TIRE SUR BANQUE.. EMIS PAR ...*

Notre correspondant vient de nous aviser que le(s) chèque(s) nous sera (seront) retourné(s) impayé(s) avec le motif :

-COMPTE CLOTURE », de sorte qu'un chèque d'un montant de … euros a bien été émis au bénéfice de la Société.

Force est néanmoins au tribunal de constater, à l'instar de la partie étatique, que la demanderesse est en défaut de fournir des pièces justificatives de nature à établir la naissance d'une créance à l'égard de Monsieur ...en relation avec son activité, qui en raison de non provision du chèque, justifierait, le cas échéant, l'inscription d'une provision. En effet, la Société n'a fourni aucun élément probant à cet égard, de sorte qu'à défaut de la tenue d'une comptabilité régulière, tel que cela a été retenu ci-avant,, il n'est pas possible de vérifier si la « créance ...» trouve son origine dans des consommations au Night-Club, tel que déclaré par la demanderesse, et partant fait partie de son chiffre d'affaires, ou s'il s'agit d'une créance étrangère à l'entreprise. Or, les provisions ont pour objet de couvrir des pertes ou des dettes qui sont probables et dont la nature est connue, c'est-à-dire que les dettes ou les pertes qui font l'objet d'une provision doivent être parfaitement identifiées. Or, en l'absence d'élément probant matérialisant la créance de la Société envers Monsieur…, le tribunal n'est pas en mesure d'identifier la nature de la dette envers la Société. Il s'ensuit que la partie demanderesse reste en défaut d'apporter des éléments qui justifieraient l'inscription d'une provision pour créance douteuse pour l'année 2008.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a refusé la prise en compte des provisions, au titre de l'année 2008, les provisions pour les deux créances litigieuses.

4) Quant aux frais de voyages et de représentation.

La demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir fait droit à ses contestations exposées dans sa réclamation tendant à voir reconnaître les frais présentés par elle, à savoir pour l'année 2006 un total de … EUR, pour l'année 2007 un total de … EUR, et pour l'année 2008 un total de … EUR au titre de frais de « Voyages et représentation (poste …) », « Voyages et représentation invités (poste …) », « frais de déplacement (poste …) », et au titre d'autres dépenses d'exploitation, qui devraient pouvoir être déduits sur le fondement de l'article 45 LIR. La demanderesse considère que les annexes 6,7 et 8 versés à l'appui de la réclamation et les pièces versés à l'appui de son recours, à savoir les annexes L, M et N établiraient de façon précise une liste des frais pour chacun des postes, notamment la nature exacte de chaque dépense et le motif pour lequel la dépense a été effectuée par elle, afin d'attester du lien exclusif de chaque dépense avec son activité commerciale . En ce qui concerne la charge de la preuve, la Société se réfère à la jurisprudence précitée, selon laquelle il incomberait à l'administration de faire état d'éléments suffisamment concrets pour ébranler

la réalité sinon l'apparence créée par une comptabilité et mettre en cause la régularité de la comptabilité et la réalité économique des relations commerciales à sa base afin de justifier le refus de déduction des frais litigieux, preuve que l'administration fiscale serait dans l'impossibilité de rapporter.

Le délégué du gouvernement renvoie aux conclusions du directeur et du service de révision.

Le réviseur dans son rapport a retenu concernant les frais de voyage et de représentation que parmi toutes les dépenses présentées par la demanderesse, il n'est pas possible de vérifier la relation économique avec l'entreprise à Luxembourg, ni d'identifier les bénéficiaires effectifs des services, d'autant plus que ces dépenses auraient partiellement été payé par un compte « Caisse », dont les insuffisances auraient été relevées.

Le directeur pour sa part a conclu que la demanderesse aurait produit trois classeurs reprenant des copies de factures pour les années 2006, 2007 et 2008, y aurait joint des inventaires détaillés de dépenses en relation avec les types de frais concernés. Il a soulevé que ces classeurs contiennent également des frais d'imprimerie et de publicité à la radio, que ces frais ne constitueraient néanmoins ni des frais de voyages, ni de représentation et que les frais d'imprimerie et de publicité « radio » n'auraient par ailleurs pas été contestés par le réviseur dans son rapport, de sorte que ces pièces ne sauraient dès lors être admises.

Il a soulevé ensuite que les dépenses en relation avec le compte n° …, intitulé « Frais rest./bar aninmation/artist », concernant les contrats passés avec les artistes aurait été admises fiscalement et qu'à défaut d'indice relatif aux comptabilisations des factures produites, la demanderesse aurait mis l'administration fiscale dans l'impossibilité d'affecter les factures aux comptes … ou … et que de ce fait, leurs lien exact avec la Société n'aurait pas été établi. Le réviseur conclut que la demanderesse aurait certes versées des factures en guise de motivation, mais qu'*« il n'en reste pas moins que l'essai d'affecter ces factures aux comptes de frais ..., ..., ... et ... consisterait en un jeu de devinette absurde ne permettant pas d'établir les bases d'imposition d'une manière correcte* ». Il considère finalement que la demanderesse n'a fourni ni de pièces, ni d'explications concluantes quant aux frais de déplacement non admis par le réviseur et que la production de contrats d'artiste ne saurait servir de preuves concluantes afin de documenter la réalité des frais de déplacement litigieux.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Par ailleurs, en ce qui concerne la charge de la preuve au cours de la procédure contentieuse se déroulant devant le tribunal administratif, conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Dès lors, en ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité de dépenses d'exploitation, il appartient non seulement au contribuable de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine, mais encore la preuve, ainsi que le relève à bon droit le délégué du gouvernement, de la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie.

Il appartient dès lors au contribuable qui entend déduire des frais de ses recettes provenant de l'exercice d'exploitation de son entreprise de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de son entreprise.

Quant aux moyens de prouver les faits relevés ci-avant, le tribunal est amené à retenir, à l'instar du délégué du gouvernement, que la demanderesse était obligée de tenir une comptabilité régulière et qu'à défaut de ce faire, tel que cela a été retenu ci-avant, la comptabilité ne bénéficie pas de la présomption de véracité.

Néanmoins, force est de constater qu'en l'espèce, la demanderesse a versé des pièces dans le but d'établir le caractère exhaustif des frais qu'elle affirme avoir dépensés au cours des années 2006, 2007 et 2008 en relation avec son activité, de sorte que le tribunal est amené à procéder à l'analyse de la véracité des frais ci-dessous, étant entendu qu'au regard des principes retenus ci-avant, la demanderesse a la charge de la preuve de la déductibilité des frais.

Dans ce contexte, il convient encore de relever que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond et qu'il est ainsi investi du pouvoir de substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. Il s'ensuit qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation[7].

En l'espèce, il échet de relever qu'un certain nombre de dépenses a été admis comme établi par le service de révision, notamment les frais d'imprimerie et de publicité à la radio, ainsi que les frais concernant les contrats d'artistes en relation avec le compte …. En revanche, le service de révision a remis en cause la relation économique des frais documentés par les factures versées en rapport avec les comptes …, … et … avec l'activité de la société.

Or, à cet égard, force est de constater que la partie demanderesse se borne à affirmer le caractère professionnel de ces frais, en versant à l'appui de cette argumentation principalement les mêmes copies de factures que celles versées au directeur dans le cadre de sa réclamation, à la seule différence que les inventaires joints sont désormais subdivisés par compte, à savoir le compte …, … et ….

Il convient à cet égard de relever que la partie demanderesse a soumis au tribunal en vrac et sans autre distinction des justificatifs de dépenses, sans fournir une explication supplémentaire en droit ou en fait susceptible d'énerver l'argumentation juridique du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que les motifs de refus du directeur n'ont pas été utilement combattus, la demanderesse n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'est contentée de réclamer la déductibilité de ces frais comme dépenses d'exploitation en

---

[7] Voir TA 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 729 et les références y citées

renvoyant le tribunal aux pièces versées aux débats, sans l'avoir mis en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent, en ne faisant notamment pas référence quant aux dépenses déjà prises en considération par le service de révision et partant par le directeur et ceux visés au compte …, et en ne fournissant ainsi qu'une partie des informations nécessaires à une telle analyse. Or, le rôle du tribunal administratif ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs de refus directoriaux à un réexamen global de la situation fiscale du contribuable. A défaut par la demanderesse de rapporter des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile du pouvoir de réformation du juge et pour ainsi justifier de la nature professionnelle des dépenses alléguées et plus particulièrement la relation économique des frais invoqués avec son activité, les contestations de la demanderesse relativement au refus du directeur d'admettre la déductibilité des frais litigieux au titre de dépenses d'exploitation sont à rejeter pour ne pas être fondées.

5) <u>Quant à la comparaison des marges bénéficiaires</u>.

Le bureau d'imposition a procédé à une majoration du revenu imposable des années 2007 et 2008 de respectivement … euros et de …. euros par réintégration de distributions cachées de bénéfices au résultat imposable pris en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal et par conséquent pour l'application d'une retenue à la source de 15% au sens de l'article 148 LIR.

Le directeur a justifié la confirmation de cette taxation d'office par la considération que l'objet social de la demanderesse consisterait principalement en la vente de boissons consommées sur place, que le règlement de ces boissons se ferait habituellement soit par paiement en espèces, soit par carte bancaire, que seule la tenue journalière soignée du livre ou du compte caisse aurait permis de vérifier la régularité des ventes en numéraires, ainsi que la conservation des justificatifs y relatifs afin de vérifier la sincérité des écritures, ce qui n'aurait néanmoins pas été le cas en l'espèce et que le compte Caisse n'aurait pas été tenu en due forme, de sorte que le bureau d'imposition aurait à bon droit procédé à l'évaluation des recettes contestées.

La Société critique de prime abord les marges retenues par le service de révision et reprises par le bureau d'imposition et par la suite par le directeur, en soutenant que la comparaison des marges aurait été effectuée sur base d'une formule erronée. Elle indique également que le directeur n'expliquerait, ni ne justifierait ces marges puisqu'il ne se prononcerait pas sur ses critiques au sujet des calculs.

La Société fait valoir que les calculs des marges et les conclusions qui en seraient tirées seraient mathématiquement incorrectes puisque la réduction de la marge sur engagé serait à comparer non pas par rapport à sa valeur absolue, mais par rapport à son évolution entre les exercices en question. Cette différence serait de 12,4% entre 2006 et 2007 et de 5,2% entre 2007 et 2008. Partant, la différence totale serait de 15,8% entre 2006 à 2008. Le service de révision, dont les conclusions ont été reprises par le bureau d'imposition et confirmées par le directeur sur ce point, aurait néanmoins retenu que cette différence s'élèverait à 45,34% entre 2006 et 2007 et de 62,65% entre 2006 et 2008. La demanderesse reproche au service de révision d'avoir simplement présumé que les baisses de ses marges trouveraient leur origine dans des recettes non-déclarées et prélevées directement ou indirectement au profit des actionnaires, alors qu'elles trouveraient leur origine dans le contexte macro- et microéconomique dans lequel elle opère.

La demanderesse soulève alors l'approximation de la méthode en soulignant que l'administration des contributions directes se serait appuyée exclusivement sur la méthode de comparaison des marges bénéficiaires en prenant comme référence la marge bénéficiaire obtenue pour l'exercice 2006 sans prendre en compte le fait que les marges bénéficiaires pourraient être sensiblement différentes d'une année sur l'autre, alors que cette compression de la marge s'expliquerait de façon logique et crédible par la baisse des prix de vente des boissons les plus vendues, telles que la bouteille de champagne, la bouteille de Whisky et la bouteille de Vodka, par l'offre de consommations gratuites au public féminin depuis 2007, ceci afin de garantir la compétitivité commerciale de l'entreprise suite à l'ouverture d'une multitude d'établissements nouvellement créés depuis 2005 à Luxembourg-Ville et au quartier Clausen, par l'augmentation du prix de revient des boissons à l'achat, en donnant comme exemples concrets certaines marques de Champagne ou d'autres boissons non-alcoolisées, par l'augmentation des salaires suite notamment à une indexation de 6%, ainsi que par une publicité négative qui résulterait de l'arrestation en France en octobre 2005 de l'un de ses anciens administrateurs, ce qui aurait eu un impact négatif sur la fréquentation de son établissement. La mésentente avec cet ancien administrateur, propriétaire des murs, aurait également entraîné un certain nombre de litiges judiciaires et partant une augmentation des frais d'avocat. Finalement, cette baisse de la marge bénéficiaire trouverait également une justification dans le contexte économique des années sous revue et la demanderesse fournit à l'appui de cette argumentation une comparaison du chiffre d'affaire d'un établissement dénommé «… S.à r.l. », qui aurait également connu une chute de son résultat de 2006 à 2007, ainsi que d'autres sociétés luxembourgeoises.

L'analyse ne tiendrait pas compte qu'en 2006 des boissons auraient été offertes par les fournisseurs et vendues par la Société aux consommateurs, ce qui n'aurait plus été le cas pour les années subséquentes 2007 et 2008.

En ce qui concerne la charge de la preuve des distributions cachées de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR, celle-ci reviendrait en principe à l'administration, qui devrait prouver les faits déclenchant l'obligation fiscale. Or, l'administration n'aurait en l'espèce pas apporté des éléments afin d'ébranler l'apparence de la réalité économique telle que décrite ci-dessus.

La partie étatique conclut qu'à défaut des pièces nécessaires à l'appui, et en l'absence d'une comptabilité probante, les recettes de la demanderesse auraient dû être taxées, et ceci par la méthode d'estimation d'après la comparaison des marges bénéficiaires et que la demanderesse ne saurait critiquer la méthode appliquée par le réviseur, étant donné qu'il est de jurisprudence constante que cette procédure est valable et régulière, même si elle ne permet que d'obtenir des résultats approximatifs.

Il se pose de prime abord la question de savoir si l'administration a valablement pu procéder à une taxation des revenus de la demanderesse sur base du paragraphe 217 AO, en vertu duquel « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher

oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète respectivement formellement ou matériellement incorrecte : le paragraphe 217 AO consacre ainsi le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait. Il s'ensuit que le recours à la taxation est nécessairement conditionné par le constat préalable que la comptabilité présentée n'est pas régulière ou par celui de l'impossibilité pour l'administration de constater ou de calculer avec précision le bénéfice imposable.

Le tribunal ne saurait suivre à ce propos l'affirmation de la partie demanderesse selon laquelle le directeur n'expliquerait, ni ne justifierait les marges bénéficiaires retenues alors qu'il résulte de la décision directoriale que celui-ci a pris position par rapport à ce point aux pages 11 et 12 de sa décision et qu'il a conclu qu'en l'absence de comptabilité régulière, le bureau d'imposition aurait eu le droit de recourir au procédé de taxation d'office et que la demanderesse devrait s'imputer à elle-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure.

Si la demanderesse a certes communiqué des documents comptables à l'administration, les pièces finalement primordiales, à savoir les justificatifs des recettes en espèces, n'ont pas pu être fournies à l'administration, de sorte que les déclarations afférentes de la demanderesse n'ont pas pu être retracées par l'administration, justifiant dès lors le recours à la procédure de la taxation d'office. S'y ajoute, tel que cela a été retenu ci-avant, la tenue de la comptabilité de la demanderesse n'est pas régulière.

Conformément à sa dénomination allemande (« *Schätzung* »), la taxation d'office consiste « *à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible* ». Ce procédé comporte nécessairement et par définition une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable met le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, respectivement par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves.

C'est sur cette toile de fond que le tribunal se propose d'examiner la décision lui déférée par rapport aux moyens développés par la demanderesse, étant encore souligné que le tribunal n'a pas vocation à procéder de sa propre initiative à l'examen de la situation fiscale du contribuable sur base du dossier fiscal afférent, mais uniquement à examiner les décisions administratives lui soumises, le tribunal n'étant en effet pas appelé à faire œuvre d'administration par rapport à une situation générale donnée, mais à juger une décision administrative par rapport aux moyens lui opposés par un administré, quitte à réformer celle-ci en les points jugés illégaux ou erronés.

S'il est vrai que le paragraphe 217 AO consacre le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait et confine ainsi les redressements admissibles aux éléments de bases d'imposition non déterminables à suffisance de droit ou aboutissant à un résultat hautement improbable respectifs, il incombe partant au tribunal d'apprécier, quant aux différents redressements incriminés, si la comptabilité de l'entreprise ne permet pas la détermination correcte des bases d'imposition afférentes et si l'importance du redressement correspond au résultat probablement réalisé.

S'il est encore vragi que les éléments indiqués par la demanderesse, à savoir la hausse des prix de revient, la baisse des prix de vente, l'augmentation des salaires, des soirées à consommation gratuite pour la gente féminine, une mauvaise publicité, une concurrence qui augmente vu l'ouverture de nouveaux locaux similaires attirant la même clientèle, et le fait que pour l'année de référence des boissons avaient été offertes par les fournisseurs, sont de nature à diminuer la marge bénéficiaire, ces affirmations sont néanmoins trop vagues en ce qui concerne les chiffres exactes des recettes, et ne sont pas étayées à suffisance par des pièces probantes permettant au tribunal de retracer avec exactitude la baisse de la marge bénéficiaire pour les années d'imposition 2007 et 2008 et pour mettre utilement en doute l'évaluation faite par le service de révision et confirmée par le directeur. S'il est certes vrai que la demanderesse a fourni quelques pièces à l'appui de ses affirmations à titre d'exemple, ces exemples ne permettent pas de chiffrer avec précision requise la marge bénéficiaire et sont dès lors insuffisants pour mettre à néant *in globo* une taxation opérée par le bureau d'imposition, la charge de la preuve incombant en l'espèce à la demanderesse, d'autant plus que les recettes en espèces, et partant les marges bénéficiaires en résultant, auraient pu aisément être établies par la production des factures ou de relevés des caisses enregistreuses, qui auraient permis à l'administration fiscale de comparer le prix de revient des boissons avec le prix de ventes de boissons, pièces que la demanderesse n'a cependant pas produites.

A défaut de comptabilité régulière, la demanderesse aurait seulement pu critiquer la méthode d'évaluation de l'administration pour démontrer qu'elle aboutit, au moins à certains égards, à une exagération des bases d'imposition ou proposer une autre méthode plus précise et mieux adaptée à la situation de fait. Or, à défaut pour la demanderesse de démontrer que l'administration a commis une erreur de principe dans le choix de la méthode, choix qui n'est d'ailleurs pas contesté par la demanderesse puisqu'elle se borne à critiquer l'application mathématique de la méthode et non la méthode en elle-même, ou que la méthode est

excessivement sommaire, le tribunal en conclut que l'administration fiscale a, à bon droit, pu recourir à la méthode d'évaluation des recettes par comparaison des marges bénéficiaires.

Quant à l'application mathématique de la méthode de calcul choisie par l'administration, à savoir celle de procéder par comparaison des marges bénéficiaires, le tribunal est amené à conclure que l'affirmation vague et non circonstanciée de la demanderesse que « *la réduction de la marge sur engagée est à comparer non par rapport à sa valeur absolue, mais par rapport à son évolution entre les exercices en question* » est insuffisante, au vu de la charge de la preuve incombant en la matière à la demanderesse, tel que relevé ci-avant, pour énerver utilement le calcule opéré par l'administration, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

S'agissant ensuite des contestations de la demanderesse quant à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, l'article 164 LIR dispose à cet égard que « *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité.»

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation visée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable qu'il peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

Eu égard aux constatations faites ci-avant tenant à l'irrégularité de la comptabilité de la demanderesse et du fait que les mesures d'instruction du bureau d'imposition ont permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité des recettes de la Société, dont il suppose qu'elles ont directement ou indirectement été reversées aux actionnaires de la Société sans contrepartie, le bureau d'imposition a ainsi montré que ces circonstances rendent une telle distribution probable, qui n'a pas été éclairée ou documentée par la Société, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue de bénéfices de la Société sans avoir à justifier exactement de cette diminution.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la Société de prouver l'absence de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée pas des relations particulières entre deux entités liées.

Or, force est de constater que la Société n'a soumis ni au bureau d'imposition, ni au directeur, ni au tribunal, un quelconque document qui établirait qu'il n'y a pas eu diminution des bénéfices, à savoir que toutes les recettes ont été déclarées, ou que cette diminution des bénéfices est justifiée économiquement et non seulement motivée par des relations particulières entre la Société et ses actionnaires, de sorte que le bureau d'imposition a pu réintégrer ces montants évalués au bilan commercial 2007, respectivement 2008 en présumant une distribution cachée de bénéfice aux actionnaires, justifiée par leur seul qualité d'actionnaires de la Société.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les contestations de la demanderesse relativement à la prise en compte d'une distribution cachée de bénéfices, y compris celles tenant aux modalités de calcul des marges bénéficiaires, sont rejetées comme non fondées.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant fondé en aucun de ses moyens.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en paiement d'une indemnité de procédure de 1.000 euros formulée par la demanderesse est rejetée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais ;

Ainsi délibéré par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 31 décembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier assumé Anne-Marie Wiltzius.

Anne-Marie Wiltzius Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier assumé